

CASS. CIV. SEZ. V, ORD., (UD. 13-09-2022) 29-09-2022, N. 28370



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -
Dott. CANDIA Ugo - Consigliere -
Dott. RUSSO Rita Elvira A. - Consigliere -
Dott. PICARDI Francesca - Consigliere -
Dott. DELL'ORFANO Antonella - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 23680-2019 proposto da:

AGRI-NOVE Srl , in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, presso lo studio dell'Avvocato RITA GRADARA, che la rappresenta e difende assieme agli Avvocati AMEDEO GRASSOTTI e ANNA LISA BARONI giusta procura speciale estesa in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

e FONDAZIONE CITTA' DI CREMONA, in persona del legale rappresentante pro tempore;

- intimata -

avverso la sentenza n. 1240/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata l'11/3/2019, non notificata;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Cardino Alberto, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 13/9/2022 dal Consigliere Relatore Dott.ssa DELL'ORFANO ANTONELLA.

Svolgimento del processo

CHE:

Agri-Nove Srl propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in sede di rinvio da Cass. n. 10100/2017, aveva accolto l'appello erariale avverso la sentenza n. 112/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, che aveva accolto i ricorsi proposti dalla società contribuente e dalla Fondazione Città di Cremona avverso avviso di liquidazione di imposta di registro ed ipotecaria sul presupposto che Agri-Nove Srl fosse decaduta dalle agevolazioni concesse ai sensi della L. n. 604 del 1954 in sede di acquisto di terreno agricolo dalla suddetta Fondazione;

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, la Fondazione è rimasta intimata;

la società contribuente ha da ultimo depositato memoria difensiva.

Motivi della decisione

CHE:

1.1. con il primo motivo di ricorso la ricorrente avanza censura ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del giudicato interno, nella sentenza impugnata, relativamente alla statuizione, contenuta nella parte della sentenza d'appello non impugnata con ricorso per Cassazione, circa l'illegittima modifica della motivazione originaria dell'atto impositivo da parte dell'Agenzia delle entrate nel giudizio di primo grado;

1.2. con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 2 bis, L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 241 del 1990, art. 3, D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18, 21 e 24) per avere la Commissione Tributaria Regionale escluso la sussistenza di una modifica della motivazione originaria dell'avviso di liquidazione;

1.3. con il terzo motivo la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (L. n. 604 del 1954, artt. 1, 2, 3, 7) in relazione alla pronunciata decadenza della contribuente dalle agevolazioni fiscali concesse a favore della cd. piccola proprietà contadina e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia ommesso di valutare la coltivazione diretta del fondo ininterrottamente per nove

anni, nonchè i consistenti oneri economici sostenuti per ottenere la liberazione del fondo da parte del precedente conduttore e per il suo miglioramento, con conseguente irrilevanza circa il mero differimento temporaneo della coltivazione diretta del fondo da parte della ricorrente;

1.4. con il quarto motivo la ricorrente denuncia omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti relativamente alla coltivazione diretta ed ininterrotta del fondo per nove anni, ai consistenti oneri economici sostenuti per ottenere la liberazione del fondo da parte del precedente conduttore con rinuncia al suo diritto di prelazione ed acquisto del suo ramo aziendale da parte della ricorrente, e per il miglioramento del fondo, nonchè relativamente all'errata liquidazione dell'imposta di registro;

1.5. con il quinto motivo la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (L. n. 604 del 1954, artt. 1, 2 e 7 artt. 2558 e 2560 c.c.) per avere la Commissione Tributaria Regionale omesso di valutare, come causa ostativa alla decadenza dalle concesse agevolazioni, la coltivazione del fondo anche nel passaggio dal precedente conduttore alla ricorrente nel periodo compreso tra la data di acquisto del fondo (16.6.2009) e la sua liberazione da parte del conduttore (28.6.2010) in forza dell'acquisto, da parte della contribuente, del ramo d'azienda del conduttore, dovendo quindi ritenersi, ad avviso della ricorrente, che essendo state trasferite a quest'ultima, quale cessionaria, tutte le "situazioni aziendali di fatto e di diritto", ricorreva anche la continuità della coltivazione del fondo tra il precedente conduttore ed Agri-Nove Srl ;

2.1. in via preliminare, deve essere rigettata la reiterata richiesta di Agri-Nove Srl di rimessione alla pubblica udienza, atteso che le questioni poste in ricorso, nel loro concreto articolarsi, non richiedono la rimessione in pubblica udienza, trattandosi di profili, ove risultino ammissibili, non nuovi nella giurisprudenza di questa Corte, potendo quindi essi trovare soluzione nella presente sede di adunanza camerale non partecipata e avendo in ogni caso parte ricorrente, in sede di memoria, illustrato ampiamente le proprie ragioni difensive;

2.2. in adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, il Collegio giudicante ben può escludere, infatti, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass. S.U. n. 14437 del 05/06/2018) e qualora non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass. S.U. n. 8093 del 23/04/2020), come nel caso in esame;

3.1. a seguire, il primo motivo di ricorso è infondato;

3.2. va premesso che l'efficacia preclusiva della sentenza di cassazione con rinvio riguarda non soltanto le questioni dedotte nel giudizio di legittimità ma anche quelle che in tale giudizio avrebbero potuto essere prospettate dalle parti o rilevate d'ufficio dalla Corte di cassazione quale necessario presupposto della sentenza, come ad esempio l'esistenza di un giudicato interno, al che consegue che i limiti e l'oggetto del giudizio di rinvio sono fissati esclusivamente dalla sentenza di cassazione, la quale non può essere sindacata o elusa dal giudice di rinvio, neppure se fosse eventualmente erronea, qualora l'esistenza del giudicato, pur potendo essere allegata o rilevata, risulti tuttavia esclusa, quantomeno implicitamente, dalla statuizione di cassazione con rinvio (cfr.

Cass. nn. 20790/2018, 2411/2016, 5800/1997);

3.3. nel caso in esame, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza di rinvio n. 10100/2017, ha dichiarato inammissibile il ricorso incidentale condizionato proposto da Agri-Nove Srl "per difetto di soccombenza, essendo stata... vittoriosa nel giudizio d'appello" ed ha poi statuito che "le questioni ritenute assorbite dal giudice d'appello (prematura emissione dell'avviso di liquidazione, modifica della sua originaria causale, incidenza della cessione del ramo d'azienda da Valcarengo ad AGRINOVE)...(potevano)... essere senz'altro dedotte nel giudizio di rinvio";

3.4. il Giudice di rinvio, in merito alla questione in esame, ha dunque escluso la sussistenza di una "modificazione della causale dell'accertamento", affermando quanto segue:"...la tesi del contribuente si fonda sostanzialmente su un equivoco: è vero che nella motivazione dell'avviso viene citata una risoluzione dell'Agenzia delle entrate con il richiamo delle testuali parole "la coltivazione del fondo è una circostanza di fatto che deve sussistere relativamente allo specifico fondo acquistato" ma è scorretto trarre la conclusione che l'avviso avrebbe addirittura inteso condizionare il beneficio... alla circostanza che l'acquirente si trovasse nella coltivazione del fondo già al momento dell'acquisto, e già da tempo. E' possibile che la citazione testuale di cui si è appena detto e la sua collocazione abbiano sollevato qualche perplessità lessicale... ma una lettura... ragionevole... consente di affermare che il nucleo argomentativo centrale dell'avviso è il fatto che Agri Nove non avrebbe potuto procedere all'immediata coltivazione del fondo in quanto (già/ancora) affittato ad un altro soggetto, certamente non disponibile a farsi da parte immediatamente";

3.5. ne consegue che il Giudice di rinvio ha correttamente ommesso di prendere in esame la questione concernente l'esistenza di un giudicato interno in merito alla suddetta questione, atteso che l'esistenza dello stesso giudicato risultava esclusa implicitamente dall'ordinanza di cassazione con rinvio, non essendo stata peraltro neppure allegata dalla stessa Agri-Nove nel corso del primo giudizio di legittimità, limitatasi a formulare ricorso incidentale unicamente circa la dedotta "modifica della motivazione originaria dell'avviso di liquidazione" (cfr. pag. 7 ricorso in cassazione);

4.1. va parimenti respinto il secondo motivo di ricorso, avendo la Commissione Tributaria Regionale correttamente escluso la sussistenza di una modifica dell'originaria motivazione dell'avviso di liquidazione;

4.2. lamenta la ricorrente che l'Agenzia delle entrate avrebbe ritenuto decaduta la contribuente dalle agevolazioni concesse in sede di acquisto del fondo per omessa coltivazione diretta dello stesso prima dell'acquisto, ed avrebbe poi illecitamente modificato tale motivazione nel corso del primo grado, deducendo il verificarsi della decadenza per omessa coltivazione diretta del fondo immediatamente dopo il suo acquisto;

4.3. la motivazione dell'atto impositivo, ritualmente trascritta in parte qua nel controricorso, è del seguente tenore:"... nel caso specifico, al momento dell'acquisto, il terreno risulta essere coltivato da terzi... dalla società agricola Valcarenga di A.A. e B.B. L'Amministrazione Finanziaria, visto che l'acquirente, in sede di registrazione dell'atto, ha indebitamente usufruito dell'agevolazione in

quanto il terreno era già locato al momento della compravendita, e quindi il soggetto acquirente non coltivava direttamente il fondo acquistato, procede al recupero delle imposte ordinarie di registro ipotecaria e di bollo";

4.4. ne consegue che la revoca era stata disposta sul presupposto della mancata coltivazione diretta del fondo da parte della ricorrente, fondandosi i benefici invocati dalla società sulla L. n. 604 del 1954, ed era pertanto onere della contribuente, come per regola generale in tema di agevolazioni, dimostrare a fronte della contestazione mossa dall'amministrazione la sussistenza dei requisiti per poterne fruire;

4.5. del tutto irrilevanti, quindi, devono ritenersi le precisazioni formulate nel giudizio di primo grado circa la decadenza dalle agevolazioni per avere la ricorrente proceduto alla coltivazione diretta del fondo dopo un anno dall'acquisto stante che, come correttamente evidenziato dalla Commissione Tributaria Regionale, la causa della revoca delle concesse agevolazioni eran da rinvenirsi inequivocamente nella mancata coltivazione diretta del fondo alla data dell'acquisto;

5.1. il terzo e quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente, in quanto strettamente connessi, vanno disattesi;

5.2. questa Corte (cfr. Cass. n. 21609/2016; n. 3821/2018), rilevando che l'art. 7 prevede la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo, ha già rigettato il ricorso del contribuente ed ha confermato la decadenza dall'agevolazione laddove risultasse che il fondo era concesso in affitto a terzi alla data dell'atto, con ciò dimostrando di voler dare alla norma un'interpretazione restrittiva, perchè ha escluso il diritto all'agevolazione per coloro che non coltivavano il fondo al momento della stipula dell'atto;

5.3. tale interpretazione restrittiva è coerente con la natura di norme speciali, e quindi di stretta interpretazione, delle disposizioni che stabiliscono agevolazioni fiscali, in quanto trattasi di norme che derogano, in ragione della particolare meritevolezza delle ragioni dell'acquisto, al principio di uguaglianza e di capacità contributiva;

5.4. la tesi secondo la quale l'agevolazione possa in alcuni casi riconoscersi anche al contribuente ancorchè non coltivi il fondo al momento dell'acquisto si fonda sul decum di Cass. n. 1927/2001, che tuttavia riguarda fattispecie diversa, in cui il ritardo nell'avvio della diretta coltivazione, peraltro di una sola parte del fondo, non venne considerata prova della non serietà dell'intenzione dell'acquirente di attendere alla stessa, al punto da giustificare la revoca dei concessi benefici, e ciò, soprattutto, in quanto il contribuente, conformatosi al precetto normativo, si era venuto a trovare nell'impossibilità di coltivare una parte del fondo acquistato per fatto a lui non imputabile, non essendo avvenuta la consegna malgrado il tempestivo avvio dell'opportuna procedura legale;

5.5. le norme agevolative sono di stretta interpretazione (cfr. da ultimo Corte Cost. n. 264 del 2017, secondo cui ogni disposizione fiscale di favore, in quanto recante benefici, agevolazioni o esenzioni, è di stretta interpretazione, anche in ragione della sua natura eccezionale, la quale implica che essa non può trovare applicazione fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge), ragion per cui occorre che il contribuente ponga in essere una attività univocamente diretta a coltivare il

fondo;

5.6. poste tali premesse, nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale ha correttamente escluso che la ricorrente avesse acquistato il fondo già affittato con la consapevolezza che l'affittuario lo avrebbe rilasciato contestualmente alla cessione, all'odierna ricorrente, atteso che, dall'esame del rogito notarile prodotto dalla contribuente nel primo grado di giudizio (e allegato anche al ricorso per cassazione), emerge che al suddetto atto parteciparono, oltre che le parti cedente e cessionaria, anche gli affittuari dei terreni oggetto della vendita, i quali dichiararono, tuttavia, unicamente di rinunciare al diritto di prelazione ed al diritto di riscatto loro spettante, con ulteriore precisazione, nel suddetto rogito (trascritto ritualmente in parte qua nel ricorso), del seguente tenore: "...possesso e godimento si intendono trasferiti nella società acquirente a partire da oggi stesso per ogni conseguente effetto civile e fiscale";

5.7. occorre quindi evidenziare che la rinuncia al diritto di prelazione sui terreni agricoli esprime unicamente la mancanza di interesse all'acquisto degli stessi, mentre, con riguardo alla clausola circa il passaggio del possesso e del godimento dei beni in favore della ricorrente, è dato evidenziare che costituisce una forma di possesso anche il possesso mediato, che si ha quando il possessore ha solo l'*animus possidendi*, ma la disponibilità materiale del bene rimane in capo al detentore;

5.8. non assumono, peraltro, rilevanza gli oneri economici che la ricorrente sostiene di aver affrontato per la liberazione e la successiva coltivazione con miglioramento dei fondi, in quanto ciò che rileva, ai fini dell'agevolazione in oggetto, è unicamente la coltivazione diretta del fondo contestualmente al suo acquisto e per la durata di cinque anni;

5.9. in funzione delle stesse deduzioni della ricorrente, pertanto, - sulla base della conoscenza dell'affitto a terzi dei terreni - non emerge la sussistenza di una legittima aspettativa da parte dell'acquirente all'immediato escomio;

5.10. quanto alla pretesa errata liquidazione dell'imposta di registro, trattasi di doglianza inammissibile;

5.11. pacifico che la questione non risulta affrontata dal giudice d'appello, va rammentato che ove nel giudizio di cassazione siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, è onere della parte ricorrente, al fine di evitarne una statuizione di inammissibilità per novità della censura, oltre ad allegare l'avvenuta loro deduzione innanzi al giudice di merito, anche di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Suprema Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione prima di esaminare il merito della suddetta questione (cfr. Cass. n. 15430/2018; nello stesso senso *ex multis* Cass. n. 23675/2013, n. 4391/2007);

5.12. nella specie la censura è quindi inammissibile sotto il profilo della carenza di allegazione, poichè la ricorrente non indica dove e in che termini abbia proposto la questione che assume trascurata, neppure riproducendo nelle parti salienti gli atti di parte (ricorso introduttivo e appello) che potrebbero essere rilevanti ai fini di detta allegazione;

6.1. va, da ultimo, respinto anche il quinto motivo di ricorso, circa la pretesa continuità della coltivazione del fondo per avere la ricorrente acquistato il relativo ramo d'azienda dal citato affittuario;

6.2. mette conto evidenziare, infatti, che con specifico riferimento alla disposizione di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 7, cit. (come premesso a contenuto regolatorio sovrapponibile a quello in esame), la Corte ha già avuto modo di rilevare che il contratto di affitto "assume rilevanza, - sul piano delle agevolazioni usufruite al momento dell'acquisto di terreni agricoli "per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina" (L. n. 604, cit., art. 1), - non ex se, - e quale titolo contrattuale precluso dalla disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, - quanto piuttosto quale indice "sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario" (così Cass. n. 6688/2014), per l'evidente contraddizione che non consente di considerare come tutt'ora in coltivazione, ad opera del suo acquirente, un terreno da quello stesso concesso in affitto a terzi" (cfr. Cass. n. 22484/2020);

6.3. nel caso in esame, non risulta rispettato l'obbligo di coltivazione diretta del fondo da parte dell'acquirente per i cinque anni successivi all'acquisto, atteso che il godimento e la materiale disponibilità del bene erano rimasti in capo all'affittuario, nè la ricorrente (proprietaria) è succeduta a quest'ultima nel suddetto contratto a seguito della cessione del ramo d'azienda comprensivo dell'affitto del fondo de quo;

7. sulla scorta di quanto sin qui osservato, il ricorso va integralmente respinto;

8. le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in Euro 11.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 13 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 settembre 2022